SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta)
15 de junio de 1989 *

En el asunto 348/87,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, por el Hoge Raad de los Países Bajos, destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Stichting Uitvoering Financiële Acties, de Rotterdam,

y

Staatssecretaris van Financiën, de los Países Bajos,

una decisión prejudicial sobre la interpretación de la letra f) del apartado 1 de la parte A del artículo 13 de la Directiva 77/388 del Consejo, de 7 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los Impuestos sobre el Volumen de Negocios — Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta),

integrado por los Sres. T. Koopmans, Presidente de Sala; C. N. Kakouris y M. Díez de Velasco, Jueces,

Abogado General: Sr. J. Mischo
Secretario: Sr. J. A. Pompe, Secretario adjunto

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre de la parte demandante en el asunto principal, por el Sr. J. W. Meijer, Abogado de La Haya,

* Lengua de procedimiento: neerlandés.

— en nombre del Gobierno del Reino de los Países Bajos, por el Sr. H. J. Heinemann, en calidad de Agente,

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. D. Calleja y B. J. Drijber, en calidad de Agentes,

habiendo considerado el informe para la vista y celebrada ésta el 20 de abril de 1989,

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 20 de abril de 1989,

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante resolución de 4 de noviembre de 1987, recibida en el Tribunal de Justicia el 16 de noviembre siguiente, el Hoge Raad de los Países Bajos planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, una cuestión prejudicial sobre la interpretación de la letra f) del apartado 1 de la parte A del artículo 13 de la Directiva 77/388 del Consejo, de 17 de mayo de 1987, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los Impuestos sobre el Volumen de Negocios — Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1)(en lo sucesivo, «la Sexta Directiva»).

2 Dicha cuestión se suscitó en el marco de un litigio entre una fundación, la Stichting Uitvoering Financiële Acties (en lo sucesivo, «SUFA») y la Administración Tributaria. El litigio se refiere a un acta de inspección en la que el inspector de hacienda liquidó a SUFA el Impuesto sobre el Volumen de Negocios correspondiente a los gastos de los servicios prestados por aquélla a otra fundación, la Stichting Algemene Loterij Nederland (en lo sucesivo, «ALN»).

3 De los autos se deduce que, con arreglo al acuerdo celebrado entre las dos fundaciones, SUFA se encargaba de la realización práctica de las loterías que organizaba ALN por cuenta de las instituciones sociales y culturales afiliadas a ella. Todos los gastos efectuados con este fin por SUFA son reembolsados por ALN, cuya activi-

dad se limita a repartir los ingresos de las loterías entre las instituciones afiliadas a ella, después de deducir los gastos.

4 SUFA recurrió contra el acta de inspección en litigio ante el Gerechtshof de La Haya, alegando que los servicios prestados por ella en nombre de ALN debían quedar exentos del Impuesto sobre el Volumen de Negocios, teniendo en cuenta las disposiciones de la letra f) del apartado 1 de la parte A del artículo 13 de la Sexta Directiva, a tenor de las cuales «las prestaciones de servicios realizadas por agrupaciones autónomas de personas que ejerzan una actividad exenta [...] con objeto de proporcionar a sus miembros los servicios directamente necesarios para el ejercicio de esa actividad, siempre que tales agrupaciones se limiten a exigir a sus miembros el reembolso exacto de la parte que les incumba en los gastos hechos en común, con la condición de que esta exención no sea susceptible de provocar distorsiones de la competencia». Consta que ALN se beneficia de esta exención.

5 Sin embargo, el Gerechtshof, al igual que la Administración Tributaria nacional, estimó que SUFA no tenía el carácter de agrupación autónoma de personas que presta servicios a sus miembros, y que realizaba sus actividades por cuenta de un solo mandante, en este caso ALN, que no es miembro de SUFA.

6 Posteriormente el litigio se sometió al Hoge Raad de los Países Bajos, que decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Comprenden los actos que deben considerarse exentos del Impuesto sobre el Volumen de Negocios, en virtud de la letra f) del apartado 1 de la parte A del artículo 13 de la Sexta Directiva, las actividades realizadas por una fundación, consistentes exclusivamente en la organización y realización de prestaciones relacionadas con las actividades de otra fundación contra reembolso de los gastos realmente efectuados, cuando esta otra fundación, como organización integrada por una serie de instituciones que ejercen una actividad exenta o para la cual no tienen carácter de sujeto pasivo, presta servicios como los descritos en la citada disposición de la Sexta Directiva, en beneficio exclusivo de estas instituciones?»

7 Para una más amplia exposición de los hechos del asunto principal, del desarrollo del procedimiento y de las observaciones presentadas, esta Sala se remite al informe para la vista. En lo sucesivo sólo se hará referencia a estos elementos en la medida exigida por el razonamiento del Tribunal.

8 La respuesta a la cuestión planteada depende en particular de si la exención prevista por la letra f) del apartado 1 de la parte A del artículo 13 de la Sexta Directiva se aplica a una fundación que preste, mediante subcontrato, a otra fundación que goza de esta exención como agrupación autónoma de instituciones sociales y culturales, los servicios directamente necesarios para el ejercicio de la actividad exenta.

9 La demandante en el asunto principal propone que se responda afirmativamente a este punto, subrayando las particularidades que caracterizan el reparto de las tareas entre las dos fundaciones. Por el contrario, el Gobierno de los Países Bajos y la Comisión sugieren que se dé una respuesta negativa, alegando que este reparto de tareas en el ámbito de la organización de loterías no puede permitir que se extienda la exención a un organismo que actúa como subcontratista.

10 A modo preliminar procede observar que, como este Tribunal de Justicia señaló en la sentencia de 26 de marzo de 1987 (Comisión contra Países Bajos, 235/85, Rec. 1987, p. 1485), la Sexta Directiva asigna un ámbito de aplicación muy amplio al Impuesto sobre el Valor Añadido, que comprende todas las actividades económicas del productor, el comerciante o el prestador de servicios.

11 Por lo que respecta al régimen de exenciones establecido por esta Directiva, resulta de su undécimo considerando, que estas exenciones constituyen conceptos autónomos de Derecho comunitario que, como precisó este Tribunal de Justicia en su sentencia de 26 de marzo de 1987, antes citada, deben situarse en el contexto general del sistema común el Impuesto sobre el Valor Añadido establecido por la Sexta Directiva.

12 En cuanto al alcance de las exenciones previstas de este modo, conviene recordar que este Tribunal de Justicia, en su sentencia de 11 de julio de 1985 (Comisión contra Alemania, 107/84, Rec. 1985, p. 2655), subrayó que si bien es cierto que

estas exenciones benefician a actividades que persiguen determinados objetivos, la mayor parte de las disposiciones indican también los operadores económicos autorizados a realizar las prestaciones exentas y que estas prestaciones no se definen por referencia a conceptos puramente materiales o funcionales. En la citada sentencia, este Tribunal precisó también que el artículo 13 de la Sexta Directiva no excluía todas las actividades de interés general, sino únicamente las que se enumeran y describen de manera muy detallada.

13 De lo que precede resulta que los términos empleados para designar las exenciones previstas por el artículo 13 de la Sexta Directiva se han de interpretar estrictamente, dado que constituyen excepciones al principio general de que el Impuesto sobre el Volumen de Negocios se percibe por cada prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo.

14 La letra f) del apartado 1 de la parte A del artículo 13 de la Sexta Directiva sólo se refiere expresamente a las agrupaciones autónomas de personas que prestan servicios a sus miembros. Éste no es el caso de una fundación que presta servicios exclusivamente a otra fundación, sin que una de estas fundaciones sea miembro de la otra. Teniendo en cuenta los términos precisos de los requisitos de exención, cualquier interpretación que ampliara el alcance del texto de la letra f) del apartado 1 de la parte A del artículo 13 de la Sexta Directiva sería incompatible con la finalidad de esta disposición.

15 Por consiguiente, procede responder a la cuestión prejudicial que los actos que deben considerarse exentos del Impuesto sobre el Volumen de Negocios en virtud de la letra f) del apartado 1 de la parte A del artículo 13 de la Sexta Directiva 77/388 del Consejo, de 17 de mayo de 1977, no comprenden las actividades realizadas por una fundación, consistentes exclusivamente en la organización y realización de prestaciones relacionadas con las actividades de otra fundación, contra reembolso de los gastos realmente efectuados, cuando ésta otra fundación, como organización integrada por una serie de instituciones que ejercen una actividad exenta o para la cual no tienen carácter de sujeto pasivo, presta servicios como los descritos en la citada disposición de la Sexta Directiva, en beneficio exclusivo de estas instituciones.

Costas

16 Los gastos efectuados por el Gobierno de los Países Bajos y por la Comisión de las Comunidades Europeas, que han presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las Costas.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta),

pronunciándose sobre la cuestión planteada por el Hoge Raad de los Países Bajos, mediante resolución de 4 de noviembre de 1987, decide:

Declarar que los actos que deben considerarse exentos del Impuesto sobre el Volumen de Negocios en virtud de la letra f) del apartado 1 de la parte A del artículo 13 de la Sexta Directiva 77/388 del Consejo, de 17 de mayo de 1977, no comprenden las actividades realizadas por una fundación, consistentes exclusivamente en la organización y realización de prestaciones relacionadas con las actividades de otra fundación, contra reembolso de los gastos realmente efectuados, cuando esta otra fundación, como organización integrada por una serie de instituciones que ejercen una actividad exenta o para la cual no tienen carácter de sujeto pasivo, presta servicios como los descritos en la citada disposición de la Sexta Directiva en beneficio exclusivo de estas instituciones.

Koopmans Kakouris Díez de Velasco

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 15 de junio de 1989.

El Secretario

J.-G. Giraud

El Presidente de la Sala Cuarta

T. Koopmans